

EL GASTO POR AMORTIZACIONES ES UNA PARTIDA IMPORTANTE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

AMORTIZACIONES

Desde el punto de vista económico, la amortización **refleja la pérdida de valor que sufre todo inmovilizado como consecuencia de su incorporación al proceso productivo**, siendo atribuible normalmente esta pérdida de valor al uso del activo dentro de la actividad desarrollada por la empresa, sin que pueda descartarse también la influencia del propio paso del tiempo, e incluso la obsolescencia tecnológica.

Su dotación contable anual, refleja la distribución del precio de adquisición o coste de producción del activo a lo largo de la vida útil del mismo, debiendo realizarse esta distribución de forma **racional y sistemática** dentro de la vida útil del activo, valorando la misma **elemento a elemento**.

Para realizar esta distribución, desde una **óptica contable**, la empresa podrá **utilizar los métodos de amortización que estime más convenientes** y que de acuerdo con criterios técnico-económicos, adapten mejor esta distribución al período de vida útil estimado, con independencia de cualquier consideración fiscal.

La **amortización contable** constituye **una de las partidas de gasto en la determinación del resultado contable**, cuya cuantía e importancia dependerá principalmente del volumen e importancia material del inmovilizado (material, intangible, inversiones inmobiliarias, etc...), dentro del activo de la empresa.

Fiscalmente, la normativa del Impuesto sobre Sociedades incluye y referencia las amortizaciones dentro del capítulo dedicado a la **limitación a la deducibilidad de gastos** (artículo 12, LIS, Correcciones de valor: amortizaciones), imponiendo condiciones y criterios más restrictivos que los contables a la hora de aceptar como gasto fiscal, la amortización contabilizada.

El gasto contable por amortización **será deducible** en la medida en que se haya **contabilizado** como tal y obedezca a una **depreciación efectiva** del inmovilizado material, intangible o de las inversiones inmobiliarias.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades, define de forma expresa en qué circunstancias **la depreciación se considera efectiva**, condicionando la misma a la aplicación de cinco métodos de amortización concretos:

- a) Amortización **lineal**, según la Tabla de Amortización Oficial establecida.
- b) Amortización **decreciente**, por el método de **porcentaje constante**.
- c) Amortización por aplicación del **método de números dígitos**.
- d) **Plan especial de amortización**, formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración Tributaria.
- e) Amortización según **justificación ejercicio a ejercicio**.

El importe que resulte de la aplicación de los citados métodos se entiende que corresponde a una depreciación efectiva y, en la medida en que esté contabilizado, **será aceptado** por la Administración Tributaria **como gasto fiscalmente deducible** (si bien el método de justificación de la amortización, ejercicio a ejercicio, puede generar incertidumbres y problemas a la hora de valorar la prueba que justifica el mismo por parte de la Administración Tributaria, que podría no calificar como suficiente la prueba de la amortización aportada por el contribuyente, dando lugar a la exigencia de posibles cuotas impositivas adicionales).

También establece la normativa fiscal (artículo 3 RIS), **reglas generales de amortización** que definen conceptos comunes de la misma: base de amortización, comienzo de la amortización, duración de la amortización... Incluyendo adicionalmente **supuestos y situaciones especiales de amortización**: amortización de renovaciones, ampliaciones y mejoras, amortización del inmovilizado intangible, libertad de amortización, amortización en empresas de reducida dimensión, amortización de bienes adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero... lo que hace que **el control de cumplimiento de este gasto fiscal, no sea tan sencillo**, y se convierta en una tarea a la que hay que dedicar tiempo para soportar adecuadamente el gastos fiscal (la complejidad estará directamente relacionada con el volumen de activos amortizables, el régimen fiscal aplicable las circunstancias y supuestos que afecten a los elementos amortizables del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias).

Presuponiendo conocidos los métodos de amortización, sus principios y las reglas generales aplicables, vamos a intentar definir los objetivos de cumplimiento de esta sub-área, sus procesos y procedimientos y una guía de actuación lo más detallada posible que nos aporte seguridad en el control de este gasto fiscal.

- Objetivo/s de cumplimiento:

Partiendo del supuesto de que la contabilidad representa la imagen fiel de la empresa y, de que todos los activos amortizables existen y están valorados de acuerdo con las Normas de Registro y Valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad, el objetivo de cumplimiento en esta sub-área integrada en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades podría limitarse de la siguiente forma:

- Que todos los **elementos de activo pertenecientes a la empresa, que sean amortizables, existen, están correctamente calificados, en cuanto a su naturaleza y tienen el adecuado soporte documental** (económico/jurídico), en referencia a su adquisición, calificación, valoración y entrada en funcionamiento.

- Que el **gasto fiscal** que se pretenda deducir en concepto de amortizaciones:
 - a) **Responda a una depreciación efectiva** desde el punto de vista fiscal, siendo el resultado de aplicar a los elementos amortizables los métodos de amortización admitidos fiscalmente.
 - b) Que la **amortización esté contabilizada**, en cumplimiento del principio de inscripción contable de todo gasto.
 - c) Que, en aquellos casos de amortización fiscalmente deducible, con **excepción del principio de inscripción contable**, los ajustes extracontables fiscales negativos estén correctamente calificados, cuantificados y soportados documental y jurídicamente.

- Que las **diferencias temporarias que reviertan** en el ejercicio, originando ajustes extracontables fiscales positivos, estén correctamente calificados, cuantificados y soportados jurídicamente.

- Que la **aplicación de incentivos a la amortización o regímenes especiales** que contengan incentivos a la misma esté perfectamente calificada y soportada documental y jurídicamente. (Libertad de amortización, incentivos en la amortización para Empresas de Reducida Dimensión (ERD), elementos adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero y otros incentivos fiscales a la amortización).

- **Procesos y procedimientos internos:**

De acuerdo con la actividad de la empresa y la importancia de los elementos de inmovilizado amortizable en la misma.

- Establecer un **responsable del control y seguimiento del inmovilizado material**, inmaterial, inversiones inmobiliarias, que evalúe de forma permanente las cuestiones relativas a este tipo de activos (adquisición, valoración, calificación, contabilización, amortización y soporte documental).
- Mantener **información auxiliar sobre todos los activos amortizables**, mientras dure el período de amortización (elemento, valor amortizable, método de amortización, amortización anual, aplicación de incentivos fiscales...).
- Establecer una **guía de actuación y cumplimiento** para determinar la fiabilidad de la cifra de gasto fiscal por amortizaciones del ejercicio.
- Realizar, siguiendo la guía de actuación y cumplimiento, el oportuno **cuadro anual de amortizaciones**.
- De acuerdo a la importancia relativa del elemento amortizable, y al gasto por amortización del mismo, realizar **controles anuales aleatorios para verificar el cumplimiento** de todos los requisitos en activos amortizables de importancia sustantiva.

- **Procesos y procedimientos externos:**

- En **empresas auditadas** comentar, comprender y dar conformidad a las notas sobre elementos amortizables y amortizaciones que figuran en el informe de auditoría, analizando las posibles desviaciones entre amortización contable y amortización fiscalmente deducible.
- En **empresas no auditadas**, solicitar la opinión de un experto fiscal, (asesor fiscal), sobre la deducibilidad fiscal del gasto por amortizaciones con la posible aplicación de incentivos fiscales a la misma. (Principalmente en Empresas de Reducida Dimensión, ERD).

Adjuntamos nuestra GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO/AMORTIZACIONES para que verifique los requisitos y ejecute un seguimiento de sus amortizaciones (chequee y remarque lo que le afecte).

En **L.A.Rojí Asesores Tributarios** estamos a su disposición y le asesoraremos en la resolución de cualquier aspecto relativo a este tema.

Crear valor para nuestros clientes es el objetivo principal de este Despacho.

(Fuente: Tax Compliance en el Impuesto sobre Sociedades (3) / Luis Alfonso Rojí, Carlota Rodríguez y Silvia Rojí).

Con análisis, conocimiento y prudencia, tomaremos juntos las mejores decisiones tributarias.

Cristina Martín
Carlota Rodríguez
Silvia Rojí
Olalla González
Luis A. Rojí

Remitido por: Vanessa Esteve

GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO-AMORTIZACIONES

RÉGIMEN GENERAL

En relación a todos los activos calificados de **inmovilizado material, inmaterial, inversiones inmobiliarias**.

Verificar su correcta **calificación**.

Comprobar el adecuado **soporte documental**.

- ✓ Seleccionar, de acuerdo con su importancia material, un número de activos relevantes y verificar su soporte económico/jurídico, incluyendo activos adquiridos en ejercicios anteriores y activos adquiridos en el propio ejercicio.
- ✓ Verificar que el soporte documental se mantiene durante todo el período temporal de amortización del activo.
- ✓ Establecer los métodos de archivo oportunos que permitan un fácil acceso a este soporte documental.

Activos amortizados según la tabla establecida en la LIS (**Método Lineal**).

Comprobar la correcta calificación del tipo de elemento.

Verificar que el coeficiente lineal aplicado está comprendido entre el coeficiente lineal máximo y el coeficiente lineal mínimo.

No sobrepasar el período máximo de amortización.

Verificar que no se aplica un coeficiente lineal inferior al coeficiente lineal mínimo.

Elementos utilizados en **más de un turno de trabajo**, determinar nuevo coeficiente lineal máximo.

Elementos de activo **adquiridos usados**, (excepto edificios de antigüedad inferior a 10 años).

- ✓ Duplicar el coeficiente lineal máximo y aplicar sobre el precio de adquisición del elemento usado.
- ✓ Alternativamente aplicar la tabla de amortización correspondiente al elemento, sobre el precio de adquisición o coste de producción originario.
- ✓ Si el elemento usado se ha adquirido a empresas del mismo grupo, aplicar el coeficiente lineal máximo de la tabla al precio de adquisición usado o al precio de adquisición originario, dependiente de precio usado > precio originario.

Activos amortizados a **porcentaje contante**.

Excluir edificios y mobiliario y enseres.

Aplicar al resto de elementos incluidos en la tabla de amortización, adquiridos nuevos o usados.

Determinar el porcentaje constante aplicable, a partir del coeficiente de amortización lineal elegido comprendido entre el máximo y mínimo de la tabla.

- ✓ Multiplicar el coeficiente lineal por el parámetro temporal correspondiente al período de amortización (1,5-2-2,5).
- ✓ En ningún caso el porcentaje constante será inferior al 11%.
- ✓ Amortizar en el último período de vida útil del activo, el importe restante pendiente de amortizar.

Activos amortizados por **método de números dígitos**.

Excluir edificios, mobiliario y enseres.

Aplicar al resto de elementos incluidos en la tabla de amortización, adquiridos nuevos o usados.

Determinar la cuota de amortización anual del elemento amortizable, siguiendo los siguientes pasos:

- ✓ Establecer el período de amortización, comprendido siempre entre el período máximo y mínimo de la tabla.
- ✓ Realizar la suma de dígitos.
- ✓ Determinar la cuota por dígito, dividiendo el valor amortizable entre la suma de dígitos.
- ✓ Multiplicar la cuota por dígito por el valor numérico asignado a cada período impositivo, creciente o decreciente. (Tener en cuenta los períodos anuales del dígito para activos adquiridos durante el ejercicio).

Planes especiales de amortización aprobados por la Administración.

Verificar solicitud, instrucción y resolución con aprobación (o inexistencia de resolución expresa con aprobación del plan solicitado por el contribuyente).

Aplicar el plan especial de amortización aprobado, en los períodos impositivos previstos.

Justificación ejercicio a ejercicio de la amortización de un elemento (carga de la prueba del contribuyente).

Valorar el elemento de prueba que justifique la efectividad del gasto por amortización contabilizado del elemento de activo.

- ✓ Tener los estudios técnico-económicos necesarios que permitan justificar la efectividad de la amortización, con referencias a todos los elementos esenciales de la misma (valor del bien, vida útil, entrada en funcionamiento, criterios que justifiquen la amortización anual...).
- ✓ En caso de dudas o de falta de solidez de la prueba que justifique la amortización del elemento, aplicar los otros métodos fiscalmente admitidos.

☐ Amortización de las renovaciones, ampliaciones o mejoras de elementos del inmovilizado material.

- ☐ Previamente y, de acuerdo con la normativa contable, determinar si el gasto efectuado es realmente un gasto activable (renovación, ampliación, o mejora), o se trata de un gasto de conservación a tratar como gasto corriente del ejercicio.
- ☐ En caso de renovaciones, ampliaciones o mejoras que no influyan en el período de vida útil del activo.
 - ✓ Diferenciar entre la amortización del elemento y la amortización de la renovación, ampliación o mejora.
 - ✓ Amortizar el importe de la renovación, ampliación o mejora en los períodos impositivos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial.
- ☐ En caso de renovaciones, ampliaciones o mejoras que influyan en el período de vida útil del activo, alargando la misma.
 - ✓ La nueva vida útil estimada del activo determinará la amortización fiscalmente deducible del elemento, como del importe de la renovación, ampliación o mejora.

☐ Amortización de elementos actualizados (Ley 16/2012)

- ☐ Verificar el incremento de valor resultante de las operaciones de actualización.
- ☐ Aplicar, a partir del primer período impositivo que se inicie a partir del 1/01/2015, la amortización a este importe del incremento en los mismos términos que para las renovaciones, ampliaciones y mejoras.

☐ Reversión de la limitación a la deducción de amortizaciones en los ejercicios **2013 y 2014** (30% no deducible fiscalmente) (No ERD)

- ☐ Verificar el importe de los ajustes extracontables positivos realizados en los ejercicios 2013 y 2014, calificados como diferencias temporarias.
- ☐ Verificar la reversión de los mismos a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.
 - ✓ Reversión lineal en un plazo de 10 años.
 - ✓ Reversión durante la vida útil del elemento patrimonial (opcional).
- ☐ En función del método de reversión elegido, cuantificar el ajuste extracontable negativo del ejercicio.
- ☐ Considerar la disminución de los activos fiscales contabilizados en el balance.

☐ **Amortización del inmovilizado intangible.**

☐ Elementos del inmovilizado intangible **adquiridos con anterioridad a 1/01/2016.**

- ✓ Verificar en todo caso, la contabilización de la amortización del inmovilizado intangible y la propia valoración contable y fiscal del mismo, aplicando la manera prospectiva o la manera retroactiva.
- ✓ Realizar una tabla de gasto contable/gasto fiscal para todo el período de vida útil.
- ✓ Determinar el ajuste fiscal extracontable correspondiente al ejercicio.

☐ Elementos del inmovilizado intangible **adquiridos con posterioridad a 1/01/2016.**

- ✓ Verificar la contabilización de la amortización del elemento de inmovilizado intangible en función de su período de vida útil, o de 10 años en todo caso.
- ✓ Realizar una tabla de gasto contable/gasto fiscal para todo el período de vida útil.
- ✓ Determinar el ajuste fiscal extracontable del ejercicio.

☐ Elementos del inmovilizado intangible **adquiridos** con anterioridad a 1/01/2015, **a empresas del grupo.**

- ✓ Verificar que se ha adquirido a título oneroso.
- ✓ Verificar si los activos tienen vida útil definida o indefinida.
- ✓ Verificar que la amortización está contabilizada en el ejercicio.
- ✓ Para activos intangibles, con vida útil definida, aplicar el % correspondiente en función del período de vida útil, siempre dentro del mismo y en todo caso, contabilizada.
- ✓ Para activos intangibles, sin vida útil definida, aplicar el 5% siempre dentro del período de vida útil y, en todo caso, contabilizada.

☐ **Libertad de amortización.**

☐ En el ámbito de las **sociedades anónimas laborales** y de las sociedades limitadas laborales.

- ✓ Verificar la fecha de obtención de la calificación de sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral.
- ✓ Determinar los elementos del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, nuevos o usados, que se hayan adquirido en los 5 primeros años contados a partir de la fecha de obtención de la calificación.
- ✓ Verificar que se trata de elementos afectos a la actividad.
- ✓ Aplicar la libertad de amortización, de forma absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.

☐ En el ámbito de las **explotaciones asociativas prioritarias de carácter agrario**.

- ✓ Verificar la calificación de explotación prioritaria de carácter agrario y su fecha de concesión.
- ✓ Determinar los elementos del inmovilizado material o intangible adquiridos, nuevos o usados, en los 5 primeros años desde la obtención de la calificación.
- ✓ Verificar que se trata de elementos afectos a la actividad.
- ✓ Aplicar la libertad de amortización de forma absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.

☐ En el ámbito de las **actividades de I+D**.

- ✓ Tener plenamente asegurada la delimitación conceptual de actividad de I+D.
- ✓ Elementos de inmovilizado material o intangible, nuevos o usados, afectos a las actividades de I+D (excluido edificios).
Aplicar libertad de amortización absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.
Edificios afectos a una actividad de I+D, el valor del inmueble, excluido el valor del suelo, puede imputarse como gasto fiscal por décimas partes anuales.
- ✓ Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible.
Aplicar libertad de amortización absoluta, con los oportunos ajustes fiscales extracontables, excluyendo las amortizaciones del inmovilizado afecto a I+D que aplican individualmente la libertad de amortización.

☐ Para **elementos de inmovilizado material nuevos, de escaso valor**. (valor unitario inferior a 300 euros).

- ✓ Aplicar libertad de amortización.
- ✓ Verificar el valor unitario.
- ✓ Límite: la cuantía del período impositivo no puede exceder de 25.000€.

☐ **Libertad de amortización pendiente de aplicación**, por incentivos a la misma previstos en normativa derogada.

(Real Decreto-Ley 6/2010) (Elementos 2009 a 2012 con mantenimiento de empleo).

(Real Decreto-Ley 13/2010) (Elementos 2011 a 2015 sin mantenimiento de empleo).

(Derogados con efectos desde 1/04/2012).

- ✓ Comprobar y verificar el importe de libertad de amortización pendiente de aplicar.
- ✓ Aplicar las cantidades pendientes con los siguientes límites:
Inversiones Real Decreto Ley 6/2010... 40% Base Imponible previa.
Inversiones Real Decreto Ley 13/2010... 20% Base Imponible previa.

EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

- Verificar que, en el ejercicio, la entidad **es una empresa de reducida dimensión (ERD)**, a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

- Controlar la plantilla media** de la entidad, del ejercicio actual y los dos anteriores:
 - ✓ Solicitar certificado a la Seguridad Social.
 - ✓ Verificar si ha existido incremento de plantilla respecto al ejercicio anterior (n/n-1).
 - ✓ Analizar la previsión de plantilla para el ejercicio posterior (n+1).

- Determinar si en el ejercicio n, **han existido adquisiciones nuevas** de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, afectos a la actividad.
 - ✓ Factura de elementos nuevos, ya funcionando.
 - ✓ Elementos contruidos por la propia empresa, afectos a la actividad, reconocidos como activos.

- Libertad de amortización con creación y mantenimiento de empleo.**
 - Se han adquirido elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias que han entrado en funcionamiento, y están afectos a la actividad.
 - Existe incremento de la plantilla media respecto al ejercicio precedente (n/n-1).
 - La previsión de plantilla para el ejercicio posterior (n+1), y siguientes, es de mantenimiento o creación de empleo.
 - Aplicar provisionalmente, en el ejercicio n, la libertad de amortización, realizando los ajustes extracontables fiscales oportunos.
 - Considerar el límite 120.000 x Incremento de la plantilla media mantenido.
 - Realizar ficha de control para cada bien, acogido a la libertad de amortización, donde se indiquen todos los ajustes fiscales en su período de amortización.
 - Revisión de la aplicación de la libertad de amortización en ejercicios anteriores, afectos de posibles incumplimientos de incremento de plantilla.
 - ✓ Analizar cada activo acogido a este incentivo en ejercicios anteriores, comprobando el incremento de plantilla y su mantenimiento posterior.
 - ✓ Proceder a regularizar si fuese necesario, la cuota íntegra deducible en exceso, más los intereses de demora.

- Amortización acelerada para elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible.**

(Adquiridos a terceros o contruidos y producidos por la propia empresa).

 - No adquiridos en régimen de arrendamiento financiero.
 - Afectos a actividades económicas.
 - Que hayan entrado en funcionamiento en un período en el que la entidad sea ERD.
 - Aplicar la amortización acelerada, incrementando los coeficientes lineales máximos [(CMax x (2/1,5))] en función de la categoría del activo (Material, Inversiones Inmobiliarias/Inmaterial).
Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos.
 - Realizar ficha de control para cada bien acogido a la aceleración de amortizaciones, donde se indiquen todos los ajustes fiscales en su período de amortización.

BIENES ADQUIRIDOS MEDIANTE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

- ❑ Ante un contrato de arrendamiento, primeramente, **calificar el mismo como arrendamiento operativo o arrendamiento financiero**, de acuerdo con las normas de registro y valoración del PGC.

- ❑ Si la calificación de la operación es de arrendamiento financiero, **comprobaremos que el contrato de arrendamiento financiero cumple una serie de requisitos** establecidos por la norma fiscal:
 - ✓ Arrendador de una entidad de crédito o establecimiento financiero de crédito.
 - ✓ Duración del contrato de arrendamiento financiero, mínima. (2 años bienes muebles) (10 años bienes inmuebles).
 - ✓ Las cuotas de arrendamiento financiero aparecen con el siguiente desglose: recuperación del coste del bien - carga financiera - IVA repercutido.
 - ✓ La recuperación del coste del bien es constante o creciente, nunca decreciente (con posible excepción para los iniciados dentro del ejercicio 2015).

- ❑ Si el contrato de arrendamiento financiero cumple los requisitos anteriores, **aplicaremos los incentivos fiscales correspondientes**:
 - ✓ Carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, deducible fiscalmente para la determinación de la base imponible.
 - ✓ Recuperación del coste del bien, en bienes amortizables, será deducible fiscalmente, con límites:
 - (2 x CMáximo lineal)
 - (3 x CMáximo lineal/ERD)
 - ✓ Sin cumplimiento del principio de inscripción contable, realizando los ajustes extracontables fiscales oportunos.

- ❑ **Realizar ficha de control** para cada bien mueble o inmueble del activo, adquirido mediante un contrato calificado de arrendamiento financiero, donde se indiquen todos los ajustes fiscales durante el período de duración del contrato y el período de amortización contable.